

**Audience publique du 7 mai 2012**

Recours formés par  
Monsieur ..., ...  
contre des décisions du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal et  
de revenus de capitaux

---

**JUGEMENT**

1. Vu la requête, inscrite sous le numéro 28679 du rôle, déposée le 31 mai 2011 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du 11 mai 2011 du directeur de l'administration des Contributions directes, portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie en date du 18 novembre 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 octobre 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 18 novembre 2011 par Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

2. Vu la requête, inscrite sous le numéro 28680 du rôle, déposée le 31 mai 2011 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., préqualifié, tendant à l'annulation d'une décision du 11 mai 2011 du directeur de l'administration des Contributions directes, portant rejet de son recours hiérarchique introduit à l'encontre d'une décision du préposé du bureau d'imposition Sociétés 4 de la section des sociétés de l'administration des Contributions directes du 2 mars 2011 lui refusant le bénéfice du sursis à exécution ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 octobre 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 18 novembre 2011 par Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

1. + 2. Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en ses plaidoiries à l'audience publique du 30 avril 2012.

---

La société à responsabilité limitée ... GmbH, désignée ci-après par « la société ... », dont Monsieur ... est le gérant et l'associé majoritaire, fit l'objet au cours de l'année 2008 d'une procédure de révision diligentée par l'administration des Contributions directes, opération ayant porté plus particulièrement sur les livres et documents comptables, ainsi que sur les bénéfices et fortunes d'exploitation pour les années d'imposition 1998 à 2004.

Au vu des conclusions du rapport de révision du 29 février 2008, le bureau d'imposition Sociétés 4 de la section des sociétés de l'administration des Contributions directes émit en date du 3 novembre 2006 à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt sur la fortune concernant les années 1998 à 2004, les bulletins de la retenue d'impôt sur le revenu des capitaux concernant les années 1998 à 2004, les bulletins de l'impôt commercial communal concernant les années 1998 à 2004, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités concernant les années 1998 à 2004, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités de 1998 à 2004 ayant en particulier retenu l'existence de distributions cachées de bénéfices.

Par courrier du 30 juin 2008, la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre des bulletins précités, réclamation qui fut en partie rejetée par décision directoriale du 17 novembre 2008.

Le recours contentieux introduit par la société ... à l'encontre de cette décision directoriale de rejet fut à son tour rejeté par jugement du tribunal administratif du 13 juillet 2010, n° 25358 et 25514 du rôle, lequel confirma la décision directoriale en ce que celle-ci avait retenu l'existence de distributions occultes de bénéfices de la société ... au profit de son associé majoritaire, Monsieur ....

En date du 18 novembre 2010, le bureau d'imposition Sociétés 4 émit un bulletin d'appel en garantie en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'intention de Monsieur ... en sa qualité de gérant de la société ..., ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire, en principal et en intérêts, de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue sur les revenus de capitaux des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, et ce pour un total, au 18 novembre 2010, de 469.745,59.- euros.

Monsieur ... introduisit en date du 9 décembre 2010 une réclamation auprès du directeur à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie. A travers le même courrier, il sollicita encore en application du paragraphe 251 AO le bénéfice du sursis à exécution.

Par décision du 2 mars 2011, le préposé du bureau d'imposition Sociétés 4 lui refusa le bénéfice du sursis à exécution tel que sollicité ; Monsieur ... introduisit en conséquence par

courrier du 24 mars 2011 un recours hiérarchique auprès du directeur à l'encontre de la susdite décision de refus.

Par décision du 11 mai 2011, le directeur rejeta la réclamation dirigée contre le bulletin d'appel en garantie pour les motifs suivants :

*« Nach Einsicht der am 10. Dezember 2010 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., mit Zustellungsvertreter in Luxemburg, den Haftungsbescheid, ergangen gemäss § 118 der Abgabenordnung (AO) durch das Steueramt Luxemburg Sociétés 4 am 18. November 2010, anfight ;*

*Nach Einsicht der Steuerakte ;*

*Nach Einsicht der §§ 119, 228 und 301 der Abgabenordnung (AO);*

*In Erwägung, dass das Rechtsmittel gegen den Haftungsbescheid form- und fristgerecht eingelegt wurde ;*

*In Erwägung, dass der angefochtene Haftungsbescheid den Reklamanten persönlich dazu anhält, die Körperschaftsteuer der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004, die Gewerbesteuer der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004, den Steuerabzug von Kapitalerträgen der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 sowie die entsprechenden Verzugszinsen der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 zu zahlen mit der Begründung, dass er in seiner Eigenschaft als alleiniger Geschäftsführer der ... GmbH (...), derzeit in Konkurs, schuldhaft handelte weil er die Verkürzung der Steuer des Steuerpflichtigen zu verantworten hat ;*

*In Erwägung, dass der Reklamant eine schuldhafte Pflichtverletzung seinerseits bestreitet, indem er ausführt, dass seines Erachtens nach das Verwaltungsgericht in seinem Urteil Nr. 25358 und 25514 vom 13. Juli 2010 diesen Tatbestand nicht als erwiesen angesehen hatte ;*

*In Erwägung, dass gesetzliche Vertreter alle Steuern zu entrichten haben für die juristischen Personen, welche sie vertreten im Sinne der §§ 103 und 109 AO ;*

*dass gemäss § 103 AO die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen alle Pflichten zu erfüllen haben, die den Personen, die sie vertreten, obliegen und insbesondere dafür zu sorgen haben, dass die Steuern aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden ;*

*dass, sofern eine schuldhafte Verletzung durch den Vertreter vorliegt weil er der gesetzlichen Steuerpflicht (im Sinne der §§ 103 bis 108 AO) nicht nachgekommen ist, er persönlich neben dem Steuerpflichtigen haftbar gemacht werden kann gemäss § 109 AO ;*

*In Erwägung, dass gemäss Artikel 159 Abschnitt 4 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.), unter anderem, Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer unterliegen, sofern sie ihren Gesellschaftssitz in Luxemburg innehaben ;*

*In Erwägung, dass laut Artikel 155 L.I.R. Verzugszinsen geschuldet sind wenn Steuern nicht bis zum Fälligkeitsdatum beglichen wurden ;*

*In Erwägung, dass die Kapitalgesellschaften ebenfalls laut § 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) der Gewerbesteuer und gemäss Artikel 164 L.I.R. dem Steuerabzug von den Kapitalerträgen unterliegen ;*

*In Erwägung, dass der Reklamant laut Veröffentlichung im Amtsblatt Memorial C N° 356 vom 9. Dezember 1987 zum Geschäftsführer der ... GmbH ernannt wurde; dass er laut Satzung vom 2. September 1987 zum alleinigen Geschäftsführer der Gesellschaft ernannt wurde mit den, in Artikel zwölf der besagten Satzung, weitestgehenden Befugnissen um die Gesellschaftsangelegenheiten zu führen und die Gesellschaft im Rahmen des Gesellschaftszweckes zu verwalten ;*

*In Erwägung, dass demnach dem Reklamanten die alleinige Geschäftsführung der ... GmbH oblag und ihm alle oben erwähnten Steuerpflichten, als Vertreter der Gesellschaft, anheim fielen im Sinne des § 103 AO ; dass die Pflichtverletzung eines Geschäftsführers als schuldhaft anzusehen ist, wenn er seinen steuerlichen Auflagen nicht nachkommt, insbesondere jene, dafür Sorge zu tragen, dass die geschuldeten Steuern aus den Mitteln beglichen werden, die sie verwalten ;*

*In Erwägung, dass laut § 118 AO die in den §§ 103 bis 108 AO bezeichneten Personen zur Erfüllung der ihnen obliegenden Verpflichtung angehalten werden können ;*

*dass die Ausführung des § 118 AO jedoch, im Gegensatz zur Besteuerung eines Steuerpflichtigen, immer eine Ermessens-Entscheidung darstellt und demzufolge laut § 2 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) sich in den Grenzen halten muss, die das Gesetz dem Ermessen zieht und demnach nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen sind (BFH 19. Februar 1965 StRK § 44 EStG R.13 BFH 24. November 1961, BStBl. 1962.37; 3. Februar 1981, BStBl. 1981 II 493; cf Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;*

*dass der Haftungsbescheid als Ermessens-Entscheidung sowohl eine Begründung für die persönliche Haftung eines oder mehrerer Vertreter beinhalten muss als auch die Bezeichnung des Vertreters dessen Haftung in Anspruch genommen wird und, gegebenenfalls, das Quantum seiner Haftbarkeit ;*

*In Erwägung, dass allein eine Verletzung der steuerlichen Pflichten im Sinne des § 103 AO durch den Vertreter nicht ausreichend ist um seine persönliche Haftung laut § 109 Abschnitt 1 AO durch Zustellung eines Haftungsbescheides in Anspruch zu nehmen; dass dem gegenüber laut Gesetzgeber zusätzlich eine schuldhafte Verletzung vorliegen muss (Cour Admin. vom 22. Februar 2000, n° 11694C) ;*

*In Erwägung, dass im vorliegenden Fall der Verfasser des Haftungsbescheides ausführlich anführt, dass der Reklamant zum alleinigen Geschäftsführer laut Veröffentlichung im Amtsblatt Memorial C N° 356 vom 9. Dezember 1987 ernannt wurde sowie, unter anderem, dass eine schuldhafte Verletzung seiner Pflichten vorliegt, weil er durch "verdeckte Gewinnausschüttung" die Steuereinnahmen um den Betrag von 459.435,44 Euro*

*(Hauptforderung der geschuldeten Steuer) sowie die bis zum 18.11.2010 fälligen und sich auf die Hauptforderung beziehenden Zinsen um den Betrag von 10.310,15 Euro verkürzte ;*

*In Erwägung, dass der Reklamant eine schuldhafte Pflichtverletzung seinerseits bestreitet, indem er ausführt, dass, seines Erachtens nach, das Verwaltungsgericht in seinem Urteil Nr. 25358 und 25514 vom 13. Juli 2010 diesen Tatbestand nicht als erwiesen angesehen hatte ;*

*In Erwägung, dass gemäss Artikel 164 Abschnitt 3 L.I.A. eine verdeckte Gewinnausschüttung insbesondere dann vorliegt, wenn ein Gesellschafter oder Beteiligter unmittelbar oder mittelbar Vorteile von einer Gesellschaft oder einer Vereinigung erhält, die er normalerweise nicht erhalten würde, wenn er diese Eigenschaft nicht hätte ;*

*In Erwägung, dass die Beweislast betreffend eine tatsächliche Steuerpflicht dem Steueramt obliegt (siehe Artikel 59 des Gesetzes vom 21. Juni 1999 betreffend die Verfahrensordnung der administrativen Gerichtsbarkeit); dass die verdeckte Gewinnausschüttung aufgrund einer Betriebsprüfung ermittelt wurde ;*

*In Erwägung, dass das Verwaltungsgericht im besagtem Urteil vom 13. Juli 2010 festhält, dass es eine verdeckte Gewinnausschüttung als erwiesen ansieht und darüber hinaus feststellt, dass die Rechtsmittelführerin (also die ... GmbH respektive ihr Geschäftsführer) weder dem Steueramt oder den Betriebsprüfern, noch dem Gericht Belege vorlegte welche den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung entkräftigten oder gar widerlegten ;*

*In Erwägung, dass das Verwaltungsgericht ebenfalls schlussfolgernd festhielt, dass es im vorliegenden Fall als erwiesen gilt, dass einerseits eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, nämlich das Vorhandensein unberechtigter Vorteile welche die Gesellschaft ... seinem Geschäftsführer zukommen liess (... il y a lieu d'admettre que la première condition d'une distribution cachée de bénéfices, à savoir l'existence d'avantages indus fournis par la société ... à son gérant doit être considérée comme étant vérifiée en l'espèce) und andererseits, dass die Existenz besonderer Verbindungen zwischen den betroffenen Akteuren (Gesellschaft und Geschäftsführer) zur Genüge erwiesen wurde (l'existence de liens particuliers entre les acteurs en cause est partant établie à suffisance) ;*

*In Erwägung, dass, wenn demzufolge bereits der Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung im Gegensatz zur offenen Gewinnausschüttung eine Absicht zur Senkung der geschuldeten Steuern vermuten lässt, so diese Absicht durch die Betriebsprüfung nicht nur aufgedeckt wurde sondern auch, durch fehlende Zusammenarbeit, fehlerhafte und unvollständige Buchführung bekräftigt und durch das oben zitierte Verwaltungsgerichtsurteil bestätigt wird ;*

*In schlussfolgernder Erwägung, dass im vorliegenden Fall eine schuldhafte Verletzung des Reklamanten im Sinne des § 109 Abschnitt 1 AO zweifellos vorliegt, sodass er persönlich für die Körperschaftsteuer der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004, die Gewerbesteuer der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004, den Steuerabzug von Kapitalerträgen der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 sowie die*

*entsprechenden Verzugszinsen der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001 2002, 2003 und 2004 zu haften hat. (...) »*

Par décision prise le même jour, le directeur rejeta également la réclamation introduite par Monsieur ... à l'encontre du refus de lui accorder le sursis à exécution, ladite décision étant motivée comme suit :

*« Nach Einsicht der am 28. März 2011 durch Herrn ..., mit Zustellungsvertreter in Luxemburg, eingelegten Beschwerde gegen den Entscheid des Steueramtes Luxemburg Sociétés 4 vom 2. März 2011, den Antrag vom 9. Dezember 2010 auf Aussetzung der Vollziehung gemäss § 251 der Abgabenordnung (AO) bezüglich des Haftungsbescheides vom 18. November 2010 betreffend die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer, den Steuerabzug von den Kapitalerträgen und die Vermögensteuer der "... GmbH" abzulehnen ;*

*Nach Einsicht der Steuerakte ;*

#### *Zur Zulässigkeit*

*In Erwägung, dass laut § 237 AO gegen solche Bescheide das Rechtsmittel der Beschwerde (§ 303 AO) gegeben ist, welche binnen drei Monaten (§§ 237 und 245 AO) ab der Bekanntgabe (§ 91 AO) einzulegen ist ;*

*In Erwägung, dass der Rekurs gegen den Bescheid vom 2. März 2011 von einer befugten Person (§ 303 AO) form- und fristgerecht (§§ 249 und 245 AO) eingelegt wurde ;*

*dass er also zulässig ist ;*

#### *Zur Hauptsache*

*In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer am 10. Dezember 2010 den Haftungsbescheid, ergangen am 18. November 2010, angefochten hat (eingetragen unter der N° C 16357) ;*

*dass er geltend macht, dass er sich nicht des Eindrucks erwehren kann, dass grundsätzlich alle Anträge die von seiner Person oder der Gesellschaft (...) gestellt werden bzw. wurden von der Steuerverwaltung abgewiesen werden ;*

*dass er schlussfolgernd der Auffassung ist, dass die Ignoranz des betreffenden Steueramtes der bekannten Tatsachen ("keine neuen Erkenntnisse") die fehlerhafte Entscheidung belege ;*

*In Erwägung, dass laut § 251 AO das Steueramt, das den Bescheid erlassen hat, befugt ist, die Vollziehung auszusetzen, sofern die Anfechtung, die dem Antrag zugrunde liegt, genügend Aussicht auf Erfolg aufweist ;*

*In Erwägung, dass das Steueramt im vorliegenden Fall den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung abgelehnt hat, mit der Begründung "dass das Steuerbüro Sociétés 4 im vorliegenden*

*Fall, nach kurzer Überprüfung der Anfechtungsgründe, zu dem Schluss gekommen ist, dass keine ernsthaften Zweifel an der rechtlichen Begründung des Bescheids bestehen und dass durch die von Ihnen, mit Schreiben vom 23. Februar 2011, zusätzlich eingereichten Erklärungen keine neuen Erkenntnisse vorliegen. Da ... die Erfolgsaussichten Ihrer Anfechtung als sehr gering zu betrachten sind, kann Ihrem Antrag auf Aussetzen der Vollziehung nicht entsprochen werden" ;*

*In Erwägung, dass das Verfahren weder eine Verletzung des Gesetzes, noch einen offensichtlichen Ermessensfehler seitens des Steueramtes erkennen lässt ;*

*dass die Beschwerde gegen den Entscheid des Steueramtes Luxemburg Sociétés 4 vom 2. März 2011 somit unbegründet ist, unbeschadet des Ausgangs der anhängigen Anfechtung. (...) »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 31 mai 2011, et y inscrite sous le numéro 28679 du rôle, Monsieur ... a fait introduire un recours contentieux à l'encontre de la décision précitée du directeur du 11 mai 2011 relative à sa réclamation dirigée contre le bulletin d'appel en garantie ; par requête du même jour, enrôlée sous le numéro 28680, Monsieur ... a encore fait introduire un recours en annulation à l'encontre de la décision précitée du directeur du 11 mai 2011 relative à la question du sursis à exécution.

Dans la mesure où les deux recours opposent les mêmes parties et qu'ils ont tous les deux pour toile de fond, soit directement, soit indirectement, l'appel en garantie de Monsieur ..., alors même qu'ils sont dirigés contre deux décisions distinctes émanant du directeur, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de joindre les affaires inscrites sous les numéros de rôle 28679 et 28680 et de statuer sur les deux recours par un seul jugement.

#### I. Quant au recours inscrit sous le numéro 28679 du rôle

Lorsque la requête introductive d'instance omet comme en l'espèce d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi<sup>1</sup> : conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin d'établissement de la valeur unitaire, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à l'encontre de la décision directoriale par le représentant du contribuable ... en tant que sujet d'un bulletin d'appel en garantie.

---

<sup>1</sup> Trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760, Pas. adm. 2011, V° Recours en réformation, n° 7.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, Monsieur ..., après avoir rappelé les conditions dans lesquelles l'administration des Contributions directes peut émettre un bulletin d'appel en garantie, s'empare du jugement précité du 13 juillet 2010, n° 25358 et 25515 du rôle, pour contester qu'en l'espèce les conditions d'application d'un appel en garantie soient remplies, Monsieur ... en substance, en s'appuyant sur la formulation de la motivation de ce jugement, affirmant que si certes tant l'administration fiscale que le tribunal administratif dans son jugement précité du 13 juillet 2010 ont retenu que les créances fiscales de la société ... avaient été réduites par le biais de distributions occultes de bénéfices, ces distributions occultes n'auraient cependant pas été clairement prouvées. Il estime en effet que le tribunal administratif aurait retenu l'existence d'avantages indus fournis par la société ... à son gérant uniquement à défaut d'explications permettant d'éclairer le doute quant à la réalité des transactions effectuées par la société ... et à la destination des sommes prélevées sur les comptes de celle-ci et par voie de conséquence quant à l'existence éventuelle d'un avantage indu accordé au gérant de cette société, de sorte que l'appauvrissement de la société ... n'aurait pas été clairement établi, mais seulement présumé.

Or, la charge de la preuve concernant une distribution cachée de bénéfices reposerait sur le bureau d'imposition, respectivement sur le directeur, lesquels ne seraient pas parvenus à positivement apporter la preuve requise, de sorte que le tribunal administratif n'aurait pas considéré la distribution cachée de bénéfices comme avérée, mais se serait contenté de présumer son existence.

Monsieur ... donne encore à considérer que les conclusions du tribunal telles que contenues dans le jugement du 13 juillet 2010 ne constitueraient, par définition, qu'une hypothèse ou une présomption, mais en aucun cas n'établiraient une preuve.

Quant au renversement de la charge de la preuve opéré tant par l'administration des Contributions directes que par le tribunal, le demandeur, outre de s'insurger contre pareille façon de procéder, se réfère aux procédures engagées à son encontre par les autorités fiscales allemandes en insistant en substance sur le fait que l'instruction pénale à son encontre aurait été ouverte sur base de fausses accusations et en affirmant que les autorités fiscales allemandes l'auraient empêché de rapporter la preuve attendue, alors qu'elles auraient indûment confisqué tant la fortune de la société ... et la sienne que tous les documents qui auraient permis à la société ... de s'exonérer des accusations relatives à une distribution occulte de bénéfices.

Monsieur ... soutient encore ne pas avoir fait preuve d'un comportement fautif au sens des dispositions de la loi générale des impôts.

Il relève à ce sujet que non seulement il ne résulterait pas *expressis verbis* du jugement du 13 juillet 2010 qu'il ait lui-même fait preuve d'un comportement fautif, le demandeur soulignant à nouveau que ce jugement ne se baserait que sur des supputations et sur le fait qu'il n'ait lui-même pas réussi pas à énerver suffisamment l'apparence d'une diminution indue du bénéfice de la société ..., ce qui ne constituerait pas un comportement fautif, lequel ne saurait être retenu qu'en présence de négligences grossières ou de fautes lourdes, lesquelles n'existeraient pas en l'espèce.



Le demandeur souligne encore qu'en sa qualité d'ingénieur il ne disposerait d'aucunes connaissances en droit fiscal, et que toute la comptabilité de la société ... aurait été établie par une fiduciaire, de sorte qu'à défaut de connaissances appropriées, il ne saurait en tout état de cause être considéré comme ayant eu un comportement fautif.

Enfin, il réitère son argumentation relative à la teneur et à la valeur du jugement du 13 juillet 2010, lequel ne contiendrait de son avis de preuve ni d'une distribution cachée de bénéfices ni d'un comportement fautif dans son chef : or, estimant que l'autorité de chose décidée attachée à ce jugement empêcherait l'administration tant d'en tirer une autre interprétation que de réitérer actuellement des affirmations non prouvées dans le cadre des recours ayant abouti au jugement du 13 juillet 2010, Monsieur ... considère que les actuelles allégations de l'administration quant à un comportement fautif dans son chef devraient être rejetées.

Aussi, au regard de tout ce qui précède, il conclut à ce que l'administration fiscale, en émettant le bulletin à son adresse en sa qualité de représentant de la société au titre de redevable solidaire, et ce sur la base d'une faute seulement présumée, n'aurait pas procédé, dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, selon les considérations d'équité et d'opportunité prônées par la jurisprudence administrative et partant ne se serait pas livrée à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision, le demandeur rappelant encore les nombreuses vicissitudes affectant les procédures l'opposant aux autorités fiscales allemandes, lesquelles perdureraient depuis 8 ans sans qu'il n'ait eu jusqu'à présent l'opportunité de se défendre en justice.

En vertu des dispositions du paragraphe 103 AO, « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Il s'ensuit que le gérant en titre d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il n'est en l'espèce pas contesté que Monsieur ... était le gérant unique de la société ..., déclarée en faillite par jugement du 16 février 2011.

Il n'en demeure cependant pas moins que le dirigeant d'une société ne peut être tenu personnellement responsable du non-paiement de ces impôts que dans les conditions plus particulièrement prévues au paragraphe 109 AO qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in*

*den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütungen zu unrecht gewährt worden sind ».*

Il se dégage de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Le paragraphe 7, alinéa (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz (StAnpG)* », disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité de gérant unique de la société ..., disposant du pouvoir d'engager l'entreprise sous sa signature individuelle depuis le 2 septembre 1987, le bureau d'imposition ayant retenu plus particulièrement à charge de Monsieur ... que celui-ci, en sa qualité de personne en charge de la gestion journalière de ..., aurait négligé l'accomplissement des obligations fiscales incombant à la société ... vis-à-vis de l'administration des Contributions directes, la société ... ayant en effet procédé à des distributions cachées de bénéfices au profit de son associé, Monsieur ..., de sorte que Monsieur ... en sa qualité de gérant aurait par ce moyen réduit de façon indue le patrimoine de la société ... en la privant des fonds nécessaires au règlement de la dette fiscale.

Il résulte encore du bulletin d'appel en garantie que le bureau d'imposition a estimé que cette façon de procéder et le défaut de paiement des montants dus au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de la retenue sur les revenus de

capitaux, de l'impôt sur la fortune par les fonds administrés constitueraient manifestement dans le chef du représentant légal de la société ... une faute grave engageant ainsi sa responsabilité personnelle à l'égard de l'administration des Contributions directes, qui aurait de surcroît comme conséquence la non-perception par l'administration des Contributions directes d'un montant de 459.435,44.- euros.

Comme relevé ci-avant, le demandeur fait plaider en substance que le tribunal administratif, dans son jugement du 13 juillet 2010, n'aurait pas considéré la distribution cachée de bénéfices comme avérée, mais se serait contenté de présumer son existence, de sorte que la responsabilité du dirigeant de la société ... ne saurait être retenue sur base de faits dont l'existence n'aurait pas été prouvée, mais seulement présumée.

Le tribunal constate cependant que contrairement aux affirmations du demandeur, les juges administratifs, dans le cadre du recours enrôlé sous les n° 25358 et 25514 ayant abouti au jugement du 13 juillet 2010, ne se sont pas contentés de présumer l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, mais ont explicitement décidé au travers du dispositif de ce jugement de *« confirmer la décision directoriale déférée, dans la mesure où elle a retenu l'existence de distributions cachées de bénéfices dans le chef de la société demanderesse et de rejeter le moyen afférent pour ne pas être fondé »*.

Force est dès lors de constater que le tribunal, à travers ce jugement du 13 juillet 2010, n'a pas émis une présomption, mais a confirmé par voie de décision judiciaire la décision directoriale lui déférée, qui concluait quant à elle déjà à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices.

A ce sujet, il convient de relever que contrairement à ce que soutient le demandeur, les conclusions afférentes du tribunal ne constituent pas des hypothèses ou des présomptions, mais expriment, du fait de l'autorité dont sont revêtues ces conclusions, l'expression de la vérité et du droit, à savoir l'expression de la vérité pour ce qui est des constatations de faits et l'expression du droit pour ce qui est de la rectitude des dispositions qu'elle contient et du fondement juridique de ces dispositions<sup>2</sup>. Aussi, encore que les juges, pour parvenir à ces conclusions, se soient appuyés dans la motivation du jugement sur un faisceau d'indices et sur des présomptions, leurs conclusions, figurant au dispositif du jugement, constituent dorénavant une réalité, et ce compte tenu du fait que le jugement du 13 juillet 2010, n° 25358 et 25514 du rôle, n'a pas fait l'objet d'un appel et est partant définitif.

Si ledit jugement ne revêt certes pas l'autorité de chose jugée au sens de l'article 1351 du Code civil par rapport au présent recours, l'autorité de chose jugée n'ayant lieu, aux termes de l'article 1351 du Code civil, qu'à l'égard de ce qui a fait l'objet du jugement, étant entendu qu'il faut que la chose demandée soit la même, que la demande soit fondée sur la même cause, que la demande soit entre les mêmes parties et formée par elles et contre elles en la même qualité, alors qu'en l'espèce les deux recours portent sur des décisions formellement distinctes et entre des protagonistes juridiquement différents - encore que la société ..., demanderesse dans le cadre des rôles n° 25358 et 25514 y ait été représentée par Monsieur ..., demandeur dans le rôle sous rubrique - il n'en demeure cependant pas moins que la décision directoriale à l'origine du recours

---

<sup>2</sup> P. Pescatore, Introduction à la science du droit, p.384, n° 266.

ayant abouti au jugement du 13 juillet 2010 - décision ayant conclu à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices - est devenue définitive et bénéficie dès lors de l'intangibilité, ou du moins de l'incontestabilité, des actes administratifs devenus définitifs<sup>3</sup>.

Il s'ensuit que la décision directoriale en question, outre de s'imposer à l'administration des Contributions directes, s'impose au tribunal saisi du recours sous analyse, de sorte que la question de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices échappe actuellement au tribunal, ladite question ayant été définitivement confirmée par le jugement du 13 juillet 2010, jugement qu'il convient de surcroît, à défaut d'appel, de considérer comme ayant été accepté par la société ..., représentée par Monsieur ....

Par ailleurs, si le demandeur argue de l'absence de faute prouvée dans son chef, le jugement du 13 juillet 2010 - outre de retenir en guise de conclusion l'existence d'une distribution occulte de bénéfices - relève un certain nombre d'irrégularités substantielles dans le chef de la société ..., telles que notamment en ce qui concerne les opérations d'achat de métaux précieux auprès de ses fournisseurs, que la société ... n'émettait que très rarement des factures ou des bons de livraisons à ses fournisseurs et qu'elle avait par la suite, inventé des noms fictifs de ses clients, afin de procéder à l'inscription en comptabilité des opérations d'achat ou de vente de métaux précieux, ou encore de l'existence de prélèvements d'argent non justifiés sur les comptes de la société suivis immédiatement de versements corrélatifs sur un des comptes privés du gérant de la société, et de manière générale, d'une comptabilité irrégulière voire inexistante qui ne reflétait pas la réalité des opérations effectuées.

Si, comme retenu ci-avant, d'après les termes mêmes du paragraphe 109 AO, il ne suffit pas d'un simple manquement pour engager la responsabilité du représentant, alors que ce manquement doit être fautif, le comportement de Monsieur ... en sa qualité de gérant unique de la société ..., ayant consisté, d'une part, à gérer de manière constante les affaires de la société ... sans comptabilité régulière et sans trace écrite des opérations effectuées, sinon en attribuant des noms fictifs à ses clients - fait d'ailleurs susceptible de constituer une infraction pénale - et, d'autre part, d'avoir procédé à des prélèvements substantiels non justifiés à son propre bénéfice sur les comptes de la société, doit être considéré comme fautif au sens du paragraphe 109 AO, la dissimulation de faits pertinents ou la déclaration de faits inexacts constituant en effet une « *schuldhafte Verletzung* »<sup>4</sup>.

Il convient d'ailleurs de constater que le demandeur n'avance dans le cadre du présent recours aucune explication susceptible d'expliquer son comportement, ou de relativiser son caractère fautif, respectivement celui de la société gérée par lui, si ce n'est de vouloir à nouveau débattre dans le cadre du présent recours de ce qui a déjà été définitivement toisé par le jugement du 13 juillet 2010, précité et de mettre en avant son absence de connaissances de droit fiscal afin de justifier la tenue d'une comptabilité irrégulière voire absente, élément, qui, dans le chef d'un dirigeant d'entreprise, doit toutefois être considéré comme un facteur aggravant de sa responsabilité plutôt qu'en un élément à sa décharge.

---

<sup>3</sup> Voir M. Leroy, Contentieux administratif, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, p.704.

<sup>4</sup> Voir Tipke-Kruse, Abgabenordnung, 7. Aufl, 1975, § 109, AO, A 4.

Il est encore constant en cause que le montant réclamé de 459.435,44.- euros n'a pas été réglé par le contribuable, à savoir la société ..., laquelle a été déclarée en faillite.

Si le tribunal vient de retenir dans le chef de Monsieur ... un comportement fautif et de constater l'existence d'un dommage consistant en une insuffisance d'impôt (« *Verkürzung der auferlegten Steueransprüche* ») - résultant tant de la fixation d'un impôt inférieur à l'impôt légalement dû, engendrée par la dissimulation de la réalité économique des opérations de la société ..., que du défaut de paiement de l'impôt fixé à l'échéance - il y a encore lieu de retenir que ce dommage se trouve dans un lien de causalité direct avec les agissements fautifs du représentant de la société ..., lequel d'ailleurs reste également en défaut de justifier, sinon d'expliquer, le défaut de paiement des impôts dus par la société ..., sinon, comme relevé ci-avant, de vouloir remettre en cause les conclusions définitives du jugement du 13 juillet 2010 sur base d'arguments d'ores et déjà toisés et rejetés.

Il s'ensuit qu'il y a lieu d'admettre, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, que Monsieur ... en sa qualité de gérant unique, a activement contribué à réduire les recettes effectives de la société ... en procédant à des distributions occultes de bénéfices à son propre profit. En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision. Force est encore de constater que le demandeur n'a de son côté pas utilement renversé les conclusions du directeur à cet égard, mais qu'il est resté en défaut d'énervier concrètement les faits relevés par le directeur pour conclure au caractère fautif du comportement du demandeur en tant que gérant unique de la société ....

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par le demandeur à l'encontre de la décision directoriale sous analyse.

Enfin, dans la mesure où le recours contentieux introduit par Monsieur ... tend à obtenir un arrangement, respectivement une transaction amiable avec l'administration fiscale (« *schlägt der Kläger (...) eine tatsächliche Verständigung zwischen den Parteien durch das Gericht zur Herstellung des Rechtsfriedens vor* »), il est à déclarer irrecevable, à défaut de base légale autorisant les juridictions administratives à ordonner sinon à poursuivre de tels arrangements ou conciliations indépendamment de la volonté de l'administration fiscale.

## II. Quant au recours inscrit sous le numéro 28680 du rôle

A défaut de recours au fond prévu en la matière des décisions administratives portant sur la question de l'obtention d'un sursis à exécution sur base du paragraphe 251 AO, seul un recours en annulation a pu être dirigé contre la décision directoriale déferée.

Le recours en annulation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, Monsieur ... met à nouveau en avant ses démêlés avec l'administration fiscale allemande, lesquels reposeraient selon lui sur un tissu d'affirmations

mensongères émanant d'un fonctionnaire du fisc allemand en collaboration avec son ex-épouse, ces démêlés ayant notamment eu pour conséquence la saisie, par le fisc allemand, de l'intégralité de sa fortune, et ce sans qu'il ait pu à ce jour se défendre devant les juridictions fiscales allemandes ; le demandeur estime dès lors que cette situation serait constitutive d'un cas de force majeure qui justifierait l'obtention d'un sursis d'exécution en rapport avec la créance fiscale lui opposée par l'administration des Contributions directes, le demandeur insistant encore sur le fait que son recours en réformation introduit par rapport au bulletin d'appel en garantie serait fondé.

Aux termes du paragraphe 251 AO, « *Durch Einlegung eines Rechtsmittels wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheids nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung einer Steuer nicht aufgehalten. Die Behörde, die den Bescheid erlassen hat, kann die Vollziehung aussetzen, geeignetenfalls gegen Sicherheitsleistung* ».

Il s'ensuit que le sursis à exécution au sens du paragraphe 251 AO ne se conçoit que lorsqu'une décision de l'administration des Contributions directes, susceptible d'être exécutée, a fait l'objet d'un recours contentieux lequel n'a pas encore été toisé, ledit sursis consistant ainsi une mesure provisoire, permettant au fisc de suspendre l'exécution d'une décision en attendant l'issue du recours afférent.

Le tribunal venant sous le rôle n° 28679 de trancher le recours introduit par le demandeur à l'encontre de la décision directoriale confirmant le bulletin d'appel en garantie en faveur de l'administration des Contributions directes, le recours sous analyse, introduit relativement à la question de cette mesure provisoire, est devenu sans objet.

Enfin, dans la mesure où le recours contentieux sous analyse tend, à l'instar de celui introduit sous le rôle n° 28679, à voir imposer un arrangement par le tribunal (« *der Kläger möchte anregen, dass das Gericht (...) einen « fairen » Kompromiss zur Herbeiführung eines Rechtsfriedens und Erledigung des Steuerstreites herbeiführen sollte* »), il est également à déclarer irrecevable, à défaut de base légale autorisant les juridictions administratives à ordonner sinon à poursuivre de tels arrangements ou conciliations indépendamment de la volonté de l'administration fiscale.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

joint les recours introduits sous les numéros 28679 et 28680 du rôle ;

quant au rôle n° 28679 :

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

quant au rôle n° 28680 :

reçoit le recours en annulation en la forme ;  
au fond, le déclare sans objet ;  
condamne le demandeur aux frais des deux rôles.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 7 mai 2012 par :

Marc Sünnen, vice-président,  
Thessy Kuborn, premier juge,  
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Schmit

s. Sünnen